

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

En la Villa de Madrid, a cuatro de febrero de dos mil tres.

Visto el presente recurso de casación interpuesto por la Sociedad Necso Entrecanales y Cubiertas, SA (antes Entrecanales y Tavora, SA en adelante, Necso, SA, representada por el Procurador don Luis P. G. y asistida del Letrado don Francisco G. Z., contra la sentencia dictada, con fecha 9 de diciembre de 1997, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso de dicho orden jurisdiccional número 64/1993 promovido contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, TEAC, de 28 de octubre de 1992 (JT 1992\ 582) por el que se había desestimado la reclamación de tal naturaleza deducida contra el acuerdo de 31 de octubre de 1988 de la Oficina Nacional de Inspección de Tributos de Madrid, dependiente de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, relativo a la liquidación del Impuesto de Sociedades, IS, por importe de 431.969.206 pesetas, practicada a la citada entidad mercantil, correspondiente al ejercicio del año 1983, como consecuencia de un ajuste extracontable en concepto de disminución patrimonial por amortización, con cargo a las reservas de libre disposición, de acciones propias previamente adquiridas para tal fin; recurso de casación en el que ha comparecido, como parte recurrida, la Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado, en defensa de la tesis sustentada por el TEAC.

ANTECEDENTES DE HECHO

En la indicada fecha de 9 de diciembre de 1997, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia, en el recurso de dicho orden jurisdiccional número 64/1993, con la siguiente parte dispositiva: «**Fallamos:** Que, desestimando el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por el procurador don Luis P. G., en nombre y representación de la Entidad Mercantil «Entrecanales y Tavora, SA», contra la resolución de fecha 28 de octubre de 1992 (RG 2871-899 y RS 388-1889) (JT 1992\ 582), dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, **debemos declarar y declaramos** que dicha resolución es conforme con el Ordenamiento jurídico. Y ello, sin hacer especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales».

Contra la citada sentencia, la representación procesal de Necso Entrecanales y Cubiertas, SA (antes Entrecanales y Tavora, SA), en adelante Necso, SA, preparó ante el Tribunal «a quo» el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala, desarrollándose, después, procesalmente, conforme a las prescripciones legales; y, formalizado por el **abogado del estado** recurrido su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 28 de enero de 2003, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. Don Jaime Rouanet Moscardó.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Los hechos básicos determinantes de las presentes actuaciones, tal como han quedado reflejados en el acuerdo del TEAC de 28 de octubre de 1992 (JT 1992\ 582) y en la sentencia de instancia, de 9 de diciembre de 1997, son, en esencia, los siguientes:

A) El 25 de noviembre de 1987, la Inspección de Tributos de Madrid instruyó a Necso, SA

(entonces Entrecanales y Tavora, SA) Acta modelo A02 (de disconformidad), por el Impuesto de Sociedades, IS, y ejercicio de 1983, reseñándose que dicha sociedad ha practicado un ajuste extracontable negativo de 1.000.000.000 de pesetas, en concepto de disminución patrimonial por amortización, con cargo a las reservas de libre disposición, de acciones propias previamente adquiridas para tal fin, conforme a lo previsto en el artículo 47.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, LSA, de 17 de julio de 1951 (RCL 1951\ 811 y 945), lo que es improcedente a tenor del artículo 130.1.c) del Reglamento del IS, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (RCL 1982\ 2783 y 2941), por lo que la base imponible declarada ha de ser incrementada en la indicada cantidad, quedando cifrada en 1.800.494.444 pesetas (debiendo regularizarse tal situación -no constitutiva de infracción tributaria- mediante la práctica de una liquidación por importe de 431.969.206 pesetas, que incluye los intereses de demora).

B) En el Informe ampliatorio de los Actuarios se precisa que, **(a)**, si bien la amortización de acciones propias previamente adquiridas para tal fin supone en términos generales alteración del patrimonio social, según el artículo 127.1.h) del Real Decreto 2631/1982, ello no implica necesariamente disminución computable en la base imponible, dados los términos del artículo 130.1.c) del mencionado Texto; **(b)**, en simetría, no se computan en el orden fiscal como incrementos, aunque constituyan alteraciones patrimoniales (artículo 127.1.b), las aportaciones de capital, incluidas las primas de emisión de acciones, efectuadas por los socios durante el ejercicio (artículo 128.b); **(c)**, el concepto incremento/disminución de patrimonio se ha de enfocar desde la perspectiva de beneficio/pérdida generados a integrar con su signo en la base del Impuesto, y, por ello, las aportaciones o restituciones de capital no forman parte de dicha base, ni tampoco la reducción por rescate de acciones propias con cargo a reservas, a pesar de que esta operación, cuando se hace sobre la par, puede incluir un reparto de dividendos; y, **(d)**, si se admitiera que tales operaciones disminuyen la base imponible, se vaciaría el contenido del IS, pues bastaría que en cada ejercicio se adquirieran y amortizaran acciones propias en la cuantía adecuada para llevar la base imponible a cero (0) pesetas, e incluso a cantidad negativa, sin que ello supusiera perjuicio económico para la sociedad, pues simultánea y sucesivamente se efectuarían ampliaciones de capital para mantener la liquidez de la empresa.

C) Y se razona, además, que en la deuda tributaria resultante (en la que no es procedente -según se ha dicho- efectuar la disminución de la base imponible pretendida por la recurrente), deben comprenderse, también, los correspondientes «intereses de demora», a pesar de conceptuarse el expediente administrativo como «de rectificación» (es decir, sin ser el mismo determinante de una infracción tributaria), porque, vigentes, ya, los artículos 4 y 69 del Real Decreto 939/1986, de 1 de junio (RCL 1986\ 1537, 2513 y 3058) (aprobatorio del Reglamento de la Inspección de Tributos), es evidente que, en los expedientes de rectificación relativos a hechos imposables posteriores al 27 de abril de 1985 (fecha de entrada en vigor de la Ley 10/1985 [RCL 1985\ 968 y 1313], de reforma de la Ley General Tributaria, LGT [RCL 1963\ 2490]) que se ponen de manifiesto en actuaciones inspectoras llevadas a cabo después del 1 de junio de 1986, resulta procedente la liquidación de los intereses de demora por el período comprendido entre el pago y la fecha del Acta (lo que no podría ser de otra forma ya que la normativa reglamentaria no puede ser más que un fiel desarrollo de la Ley Tributaria modificada), y, además, y aquí está la innovación, dicha liquidación de intereses se proyecta y alcanza a aquellos impuestos en que se contemplen hechos imposables anteriores a la entrada en vigor de la citada Ley 10/1985 siempre que, obviamente, las Actas se incoen con posterioridad al 1 de junio de 1986 (como es aquí el caso), pues en la Disposición Transitoria Primera y Tercera del Real Decreto 939/1986 se establece que «lo dispuesto en el presente Reglamento será de aplicación a las actuaciones de la Inspección de Tributos posteriores a su entrada en vigor y en particular a los documentos que se

formalicen después de esa fecha», así como que «la aplicación de las reglas anteriores se efectuará con independencia de la fecha de iniciación de las actuaciones inspectoras y de los períodos a que se extiendan las mismas» y «en aquellos supuestos en que resulten aún de aplicación las normas de la LGT vigentes hasta la entrada en vigor de la Ley 10/1985, las Actas y diligencias de la Inspección se tramitarán con arreglo a lo dispuesto en este Reglamento, sin perjuicio de que: d) los intereses de demora se exigirán hasta la fecha del Acta», de manera que, consecuentemente, a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 939/1986, resultan exigibles intereses de demora en los expedientes de rectificación por todo el período contemplado, inclusive si parte de éste resulta ser anterior a la vigencia de la Ley 10/1985.

En la sentencia de instancia (que, en realidad, no hace más que reiterar, con ciertas modulaciones, los argumentos contenidos en el acuerdo del TEAC, haciéndolos propios), se añade, en respuesta a un concreto motivo apuntado por la recurrente, que:

A) Respecto a la «prescripción» del derecho a la determinación de la deuda tributaria, debe puntualizarse que, aun admitiendo que las actuaciones inspectoras se interrumpieron en una ocasión por más de seis meses, durante el tiempo transcurrido entre la fecha de 25 de noviembre de 1987, en la que se incoó el Acta de disconformidad, y la de 17 de marzo de 1989, en la que se notificó a la entidad interesada el acuerdo aprobatorio de la propuesta contenida en el Acta (lo cual es motivo determinante de que los dos referidos actos de la Inspección no pudieron producir el efecto de interrumpir el plazo de prescripción, a tenor del artículo 31.4 del Real Decreto 939/1986 (RCL 1986\ 1537, 2513 y 3058)), **hay que tener en cuenta**, no obstante, que el plazo de prescripción de 5 años previsto en el artículo 64 de la LGT (RCL 1963\ 2490) debe empezar a contarse desde el día en que finalice el plazo voluntario para presentar la correspondiente declaración, según previene el artículo 65 de la citada LGT (día que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 289.1 del Real Decreto 2631/1982 [RCL 1982\ 2783 y 2941], coincide con la fecha de 23 de julio de 1984, es decir, 25 días después de la fecha de 28 de junio del mismo año, en la que, según consta en el expediente administrativo, la Junta General ordinaria de la empresa aprobó el Balance de situación y la Cuenta de Resultados del ejercicio), y debe concluir -tal plazo- en el momento en que se determine la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, según lo indicado en el artículo 64 antes mencionado, por lo que, contados los expresados 5 años desde el día 23 de julio de 1984, antes citado, dicho plazo concluyó el 23 de julio de 1989, que es un momento obviamente posterior al de la fecha de notificación a la sociedad recurrente, el 17 de marzo de 1989, del acto o acuerdo aprobatorio de la liquidación.

Y no se ha producido, pues, la prescripción propugnada.

B) En cuanto a la pretendida nulidad del acto aprobatorio de la liquidación, debe subrayarse que, según el artículo 49 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, LPA (RCL 1958\ 1258, 1469, 1504 y RCL 1959, 585) (vigente al tiempo de los hechos), las actuaciones administrativas realizadas fuera del tiempo establecido sólo implicarán dos consecuencias jurídicas: **La** anulación del propio acto administrativo afectado, si así lo impusiera la naturaleza del término o plazo, y la responsabilidad del funcionario causante de la demora, si a ello hubiera lugar; y, en el caso de autos, la circunstancia de que el acto aprobatorio de la liquidación hubiera sido dictado fuera del plazo del mes señalado en el artículo 60.4 del Real Decreto 939/1986 (RCL 1986\ 1537, 2513 y 3058) no impone, en modo alguno, que tal acto administrativo deba ser nulo, ya que dicha consecuencia de nulidad no aparece impuesta en el caso de autos por mor de la naturaleza del meritado acto, al establecer el artículo 31.4, antes comentado, que la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por un plazo superior a los seis meses produciría los efectos que se detallan en los apartados a) y b) del repetido precepto, entre los que no aparece recogida la

consecuencia de la nulidad absoluta radical a que se refiere la demandante.

El presente recurso de casación, promovido al amparo del ordinal 4 del artículo 95.1 de la Ley de esta Jurisdicción (RCL 1956\ 1890), LJCA (según la versión entronizada en la misma por la Ley 10/1992 [RCL 1992\ 1027]), se basa, en síntesis, en los cinco siguientes motivos de impugnación:

A) Infracción de los artículos 31 y 60.4 del Real Decreto 1939/1986 (RCL 1986\ 1537, 2513 y 3058) y 64 de la LGT (RCL 1963\ 2490), y de la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 (RJ 1996\ 1764) y 28 de octubre de 1997 (RJ 1997\ 7150), **porque** la suspensión de las actuaciones inspectoras, por más de seis meses, entre el 25 de noviembre de 1987, fecha de la incoación del Acta de la Inspección, y el 17 de marzo de 1989, fecha de la notificación de la consecuente liquidación tributaria, determinó los efectos previstos en el artículo 31.4.b del Real Decreto 939/1986 (la no producción de la interrupción del cómputo de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria), y, en consecuencia, ha de acudir a los artículos 64 y 67 de la LGT para concretar el momento en que ha de empezarse a computar el plazo prescriptivo, según los cuales, en relación con el artículo 30 del citado Real Decreto 939/1986, la comentada suspensión de las actuaciones inspectoras debe dar lugar a una nueva comunicación del inicio de dichas actuaciones, es decir, a un reinicio de las mismas, pero nunca a la resolución del Inspector Jefe confirmando o denegando la propuesta de regularización del Actuario (porque, en realidad, se ha generado la caducidad del procedimiento de suspensión y la consiguiente nulidad de las liquidaciones practicadas en el mismo, sin que el acuerdo del Inspector Jefe implique la subsanación del plazo de interrupción injustificada de las actuaciones).

B) Infracción del artículo 24 de la Constitución, CE, **porque** el Inspector Jefe incumplió el plazo señalado en el artículo 60.4 del Real Decreto 939/1986, ya que dictó el acto definitivo de liquidación, de fecha 31 de octubre de 1988, un año después de finalizar el lapso temporal para la presentación de alegaciones por el interesado -en el procedimiento de la Inspección-, y, de este modo, según los artículos 153 de la LGT (RCL 1963\ 2490) y 47, 62.1 y 74 de la Ley 30/1992 (RCL 1992\ 2512 y RCL 1993, 246), tal acto liquidatorio ha incidido, por haberse incurrido en su adopción en una dilación indebida, en una clara causa de nulidad de pleno derecho, con indefensión de la interesada y vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

C) Infracción del artículo 47 de la LSA/1951 (RCL 1951\ 811 y 945) («la sociedad podrá adquirir sus propias acciones, por compraventa o permuta, con cargo a los beneficios y reservas libres, al solo efecto de amortizarlas», sin necesidad de previo acuerdo de reducción del capital social), caso en el que no se contempla una operación societaria, sino de naturaleza meramente mercantil, pues, al no haber devolución de aportaciones a los accionistas, no se necesita tomar cautelas para defender los intereses de los terceros acreedores y del resto de los accionistas (salvo las relativas a la existencia de beneficios y reservas libres en cuantía suficiente para practicar la amortización); pero la compraventa o permuta de acciones a los accionistas supone, desde el punto de vista económico contable, una variación en el activo de la sociedad, es decir, una disminución en las Cuentas de Tesorería por el precio satisfecho a los accionistas vendedores en pago de sus acciones y, a su vez, un aumento de su activo, representado por sus propias acciones, en una Cuenta de acciones propias a amortizar (según el artículo 103.8 de la LSA/1951), en la que deben permanecer las acciones adquiridas hasta el momento de su amortización.

Cuando dicha amortización se lleva a cabo, se genera, desde el punto de vista contable (y prescindiendo aquí de Cuentas intermedias) una variación en el activo y en el balance de la

sociedad, pues disminuye su activo por la cancelación en la Cuenta de acciones propias y, al mismo tiempo, disminuye el pasivo en la Cuenta de reservas de libre disposición (en cuanto tales acciones, al ser adquiridas por la sociedad al solo efecto de amortizarlas, se hallan desprovistas de todos sus derechos y constituyen un activo ficticio, que debe ser reconocido como tal en cumplimiento de los principios generales contables).

Y es que la amortización no es un hecho que suponga la entrega al socio de su cuota o parte de su cuota, sino que se produce para la cancelación de una pérdida (activo ficticio, es decir, activo que carece de valor económico) de unas acciones que, por tener suspendidos sus derechos, tienen un valor cero.

D) Infracción de los artículos 14.g) y 15 de la Ley 61/1978 (RCL 1978\ 2837), del IS («se computan como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo los expresamente autorizados por preceptos legales, pero en ningún caso se computan como disminuciones de patrimonio las que se pongan de manifiesto por simples anotaciones contables, salvo que la reducción del valor en cuentas de los elementos del activo se realice de conformidad con lo que establecen la LSA y la LSRL [RCL 1953\ 909 y 1065] que, a estos efectos, se considerarán aplicables a todos los sujetos pasivos de este Impuesto»), en tanto en cuanto que, distinguiendo tres apartados, resulta evidente que:

a.- Existe una alteración patrimonial, y, a tenor del artículo 126.3 del Real Decreto 2631/1982 (RCL 1982\ 2783 y 2941), la reducción del valor en cuentas de los elementos del activo de una sociedad anónima, realizada de conformidad con los preceptos de su Ley reguladora, se computa como una «disminución patrimonial a efectos del IS», sin que el caso de autos, en contra de lo patrocinado por la Administración, pueda subsumirse en lo previsto en el artículo 130.1.c) del citado Real Decreto 2631/1982 («no se computan como disminuciones de patrimonio las cantidades retiradas por los socios como consecuencia del rescate de sus acciones por la propia sociedad»), pues no se está ante una operación de cantidades retiradas por los socios como consecuencia de la devolución de sus aportaciones, previamente aprobadas por la Junta General de Accionistas, y, de no ser así, la interpretación que se da por la Administración a la palabra «rescate» es una manifiesta extralegalidad reglamentaria (ya que los artículos 11 y 15 de la Ley 61/1978 [RCL 1978\ 2837] no hacen referencia a dicho concepto del rescate), por lo que debe concluirse que la amortización de acciones de autos se trata de una alteración patrimonial con arreglo al artículo 127.1.h) del mencionado Real Decreto, consistente en una disminución patrimonial de las previstas en el artículo 15 de la Ley 61/1978, con trascendencia a efectos fiscales e integrable en el cómputo de la base imponible del IS.

b.- La valoración de la disminución patrimonial viene regulada en los artículos 131 y 86 del Real Decreto 2631/1982 (RCL 1982\ 2783 y 2941), y, si bien es cierto que, en tanto figuren contabilizadas las acciones de autos, no es posible reconocer fiscalmente pérdida alguna, a pesar de carecer tales acciones de valor, no es menos cierto que en el momento de su amortización, pero siempre en el ejercicio en que se realizó la compra, es cuando se produce la necesaria anotación contable mediante la cual se pone de manifiesto la pérdida sufrida en el patrimonio social, equivalente al precio de adquisición satisfecho en su día por las acciones amortizadas (cuyo valor ha quedado reducido a cero por imperativo de la LSA), debiendo, por tanto, reconocerse fiscalmente la pérdida, justificada en este caso por la citada LSA en relación con el artículo 15 de la Ley 61/1978 («las pérdidas justificadas,... así como el envilecimiento en el mercado de los valores del activo..., serán gastos deducibles o disminución patrimonial, en tanto se haya producido en el período impositivo»).

c.-La imputación temporal de la pérdida sufrida se atempera al principio general del devengo (según los artículos 36 y 50 del Real Decreto 2631/1982), producido, en este caso, en el ejercicio del año 1983 (en que tuvieron lugar la compra de las acciones y su amortización), y, en consecuencia, no se puede hablar, como lo hace la sentencia de instancia, de «saneamiento del activo», debiendo, por el contrario, considerarse la pérdida sufrida como disminución patrimonial íntegramente de la base imponible del IS (según el artículo 50 del citado Real Decreto).

E) Infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las sentencias de 26 de diciembre de 1988 y 16 y 23 de enero de 1989 y de la Disposición Final del Real Decreto 2631/1982 (RCL 1982\ 2783 y 2941), en cuanto a los intereses de demora en un expediente administrativo calificado de rectificación, porque, siendo aplicables, en este caso, las normas de la LGT (RCL 1963\ 2490) anteriores a la reforma introducida por la Ley 10/1985 (RCL 1985\ 968 y 1313), dichos intereses no pueden considerarse generados, so pena de conculcarse el principio de irretroactividad de las Leyes (sólo excepcionado por una retroactividad más favorable para el sujeto pasivo y, en todo caso, por vía de Ley).

A pesar de la sutileza y alto valor dialéctico de los argumentos expuestos por la sociedad recurrente -acabados de sintetizar-, entendemos que no es factible estimar el presente recurso de casación, habida cuenta que:

A) No gozan de predicamento los dos primeros motivos impugnatorios (analizados -dada su interconexión- en su conjunto), porque, (a), la sentencia de instancia no ha hecho más que aplicar la doctrina consagrada, entre otras, en las cinco sentencias de esta Sección y Sala del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1997 (RJ 1997\ 7150), porque el que no se entienda producida la interrupción de la prescripción que se estuviera ganando por mor de la paralización por más de seis meses de las actuaciones inspectoras (de acuerdo con una interpretación conexas de los artículos 30.3.a y 31.4.a del Real Decreto 939/1986 [RCL 1986\ 1537, 2513 y 3058]) no significa que perezca el derecho de la Hacienda a determinar toda deuda tributaria, comprendiendo las no prescritas al tiempo de la notificación de la oportuna liquidación, pues, no producido el citado efecto interruptivo de la prescripción, prosigue el cómputo de ésta hasta la fecha de la notificación del acuerdo liquidatorio, momento al que habrá de estarse para concretar las deudas prescritas por el transcurso (entonces) de los 5 años del artículo 64 de la LGT (RCL 1963\ 2490) (y es esto lo acontecido en el caso de autos, en el que, desde que finalizó el plazo voluntario de la presentación correspondiente al período impositivo de 1983, el 23 de julio de 1984, hasta la comentada notificación de la exacción, el 17 de marzo de 1989, no habían transcurrido los mentados 5 años); **(b)**, frente a ello no cabe oponer la caducidad del procedimiento, pues, siendo la misma una institución que (teniendo su razón de ser en la previa fijación por la Ley de un plazo al que queda supeditada la actuación a que el mismo se refiere -plazo en el que el inicio y finalización de la actuación aparecen fatalmente unidos-) provoca, caso de inactividad durante el mismo, el decaimiento del derecho no accionado, es visto que, en la materia ahora examinada (la comprobación e investigación tributaria), la Ley no fija un plazo de duración a dichas actuaciones (y lo mismo hace en su Anexo 3 el propio Real Decreto 939/1986) y, en consecuencia, no procede la aplicación a tales procedimientos de la caducidad aducida por la recurrente (sin que ello sea óbice para la aplicación, en su caso, de la prescripción); **(c)**, aunque el actual artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (RCL 1998\ 545), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en relación con lo dispuesto en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero (RCL 2000\ 454 y 559), de desarrollo de la misma, pueda hacer pensar en la potencial caducidad del expediente por el transcurso del plazo previsto para las actuaciones inspectoras, ello es debido a que en tales normas se fija (al contrario de lo que acontecía con anterioridad a las mismas) un plazo máximo de duración de tales actuaciones (cambio normativo que, de todos modos, no

resulta aplicable, por razón de su posterior vigencia, al supuesto aquí y ahora objeto de controversia); y, **(d)**, el hecho de que el Inspector Jefe incurriera en la adopción del acuerdo liquidatorio de autos en el retraso que se le imputa no implica, «per se», a tenor de los razonamientos hasta el momento vertidos y de la normativa imperante al tiempo de los hechos, que tal resolución haya incurrido en una nulidad radical o de pleno derecho, cuando el grado máximo de invalidez que, en todo caso, se le podría atribuir es el de una mera anulabilidad por razón del tiempo previsto en el entonces vigente artículo 49 de la LPA/1958 (RCL 1958\ 1258, 1469, 1504 y RCL 1959, 585).

B) Carecen, asimismo, de virtualidad técnico jurídica los motivos impugnatorios tercero y cuarto (susceptibles, también, de ser analizados conjuntamente, en atención a su semejante naturaleza intrínseca), en tanto en cuanto:

(a), como se dice, con carácter previo, en el acuerdo del TEAC, los movimientos de entrada y salida en los recursos propios de la sociedad (capital y reservas) derivados de las relaciones entre la misma y sus socios no tienen ninguna repercusión fiscal en el IS, de tal forma que los desplazamientos patrimoniales de los socios a los recursos propios de la sociedad, aunque constituyan un incremento económico en la perceptora, no se computan como partida gravable, porque no son ganancia o mayor valor generado por la sociedad, sino precisamente el soporte para generarlos y son los rendimientos e incrementos producidos en la propia sociedad, a partir de una cifra de recursos propios aportada desde el exterior, los que se someten a tributación, y, simétricamente, los desplazamientos patrimoniales de los recursos propios de la sociedad a los socios (reducción del capital, distribución de beneficios, reparto del patrimonio, etc.), aunque constituyen una disminución en la sociedad pagadora, no son disminución computable fiscalmente, porque no suponen pérdida o menor valor producido por la sociedad (única que tendría tal relevancia fiscal), sino una disminución del soporte generador de resultados.

(b), de la frase del artículo 47 de la LSA/1951 (RCL 1951\ 811 y 945) antes transcrita («con cargo a los beneficios y reservas libres y al solo objeto de amortizarlas, podrá la sociedad adquirir sus acciones por compraventa o permuta») se infiere que, si bien tal operación puede ser escindida en dos hechos o negocios jurídicos (adquisición/amortización), tal distingo resulta intrascendente respecto al IS, pues, configurado su hecho imponible en base a conceptos económicos, se exige en general el cierre de un ciclo completo para constatar la existencia y cuantía de los correspondientes resultados positivos o negativos, lo que obliga a tomar en su integridad y como un todo unitario el proceso configurado por el citado artículo 47, máxime si se tiene en cuenta que la simple adquisición o rescate de las acciones a título oneroso no produce en general por sí misma alteraciones patrimoniales computables por el adquirente en el IS, por lo que en el presente caso se difieren sus consecuencias financieras hasta que las acciones son amortizadas, con independencia de su cómputo o no en la base imponible del Impuesto.

(c), no se ha infringido el artículo 15.2 de la Ley 61/1978 (RCL 1978\ 2837) («no son disminuciones patrimoniales... las cantidades retiradas por los socios o partícipes en concepto de reducción de capital, distribución de beneficios o reparto de patrimonio, ni las partidas fiscalmente no deducibles»), pues, de una parte, el «rescate» de las acciones constituye una simple adquisición de bienes, y, de otra, la cantidad entregada a los accionistas cedentes lo es en concepto de precio de compraventa de las mismas (con cargo a las reservas de libre disposición - transferidas a algunos de los socios vía precio de rescate-), lo que entraña disminución cuantitativa de dichas reservas por entrega, distribución o reparto, e implica, asimismo, reparto de patrimonio a dichos socios, circunstancias ambas -simple adquisición onerosa de acciones y distribución o reparto en favor de los socios- que impiden, según el citado artículo 15, su

cómputo como disminución de la base imponible del IS (a pesar de que, indebidamente, se parece la operación financiera centrando la atención en su fase de rescate de las acciones), sin perjuicio del cómputo que corresponda a efectos del IRPF de los socios vendedores de sus acciones.

(d), así se infiere, igualmente, del artículo 130.1 del Real Decreto 2631/1982 (RCL 1982\ 2783 y 2941) («no se computarán como disminuciones patrimoniales a efectos del IS: c) las cantidades retiradas por los socios... en concepto de reducción de capital, distribución de beneficios o reparto del patrimonio social, **o como consecuencia del rescate de sus acciones por la propia sociedad**»).

(e), debe rechazarse también la invocación del artículo 104 de la LSA/1951, en relación con el 15.1 de la Ley 61/1978, pues, si bien tal precepto califica como disminuciones las que se ponen de manifiesto por anotación contable que reduzca el valor de los elementos del activo, lo cierto es que dicho artículo, al regular la formación de los balances de ejercicio de las sociedades anónimas, fija los criterios de valoración de los distintos bienes del activo incluidos en los mismos (aquí, en el balance cerrado el 31 de diciembre de 1983), y probado está que las discutidas acciones no existían en la citada fecha, pues fueron amortizadas con anterioridad, circunstancia que, por sí sola, impide la aplicación de los citados artículos 104 y 15.1; que tampoco sería factible aunque no concurriese dicha amortización, pues las acciones, por el hecho de ser rescatadas para su amortización, carecen de valor (al ser simple partida compensadora de las reservas).

C) A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta (como ratificación de todo lo expuesto en el razonamiento expuesto en la letra B anterior) que, en realidad, al adquirirse las acciones propias a título oneroso, existe una salida de fondos líquidos (el precio de compra) y la entrada de unas acciones propias, que por sí mismas no tienen contrapartida alguna, ni sustancia patrimonial (pues, incluso desde el punto de vista contable, no se produce una disminución patrimonial, porque la salida de los indicados fondos líquidos lleva consigo la entrada de unas acciones con un valor contable igual).

Como así se disponía en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero (RCL 1973\ 625), cuya cuenta núm. 193 «Acciones propias en situaciones especiales», Subcuenta 1931 «Acciones propias -art. 47.4- LSA», se carga por el importe de la adquisición y se abona a su nueva suscripción, enajenación o amortización.

En el nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (RCL 1990\ 2682 y RCL 1991, 676), se ha perfeccionado el tratamiento contable de esta operación, mediante la cuenta de «Acciones propias en situaciones especiales», Cuenta que se carga por el importe de la adquisición de las acciones, y se abona por su amortización, mediante reducción del capital, con cargo a la Cuenta de Capital por el nominal de las acciones, y la diferencia entre el importe de adquisición de las acciones y su valor nominal se cargará o abonará, según proceda, a Cuentas de reservas.

Por tanto, desde el punto de vista fiscal, la adquisición de las acciones propias, cualquiera que sea su precio, no constituye «per se» una disminución patrimonial (computable como gasto deducible en la base imponible del IS), porque es el inverso de la financiación (al igual que acontece con la reducción formal y jurídica del capital, con la separación de los socios y con la disolución de la sociedad). Y a pesar de lo correcto de tal calificación (la de que la comentada adquisición no conforma una disminución patrimonial en el IS), el Real Decreto 2361/1982 (RCL 1982\ 2783 y

2941) no llega a matizar que, si tal adquisición no es una disminución patrimonial, la enajenación no puede producir, tampoco, incremento del patrimonio. Y ha tenido que ser la vigente Ley 43/1995, de 27 de diciembre (RCL 1995\ 3496 y RCL 1996, 2164), del IS, la que, definitivamente, en su artículo 15.10, haya establecido que «la adquisición y amortización de acciones o participaciones propias, no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas».

Todo lo acabado de indicar viene a ser la interpretación correcta del artículo 130.1.c) del Real Decreto 2631/1982 («no se computan como disminuciones patrimoniales a los efectos del IS las cantidades retiradas por los socios como consecuencia del “rescate” de sus acciones por la propia sociedad»), pues los supuestos en él contemplados (de retirada, transferencia o entrega de fondos o elementos patrimoniales por la sociedad a sus socios) son los inversos al proceso de financiación propia, como consecuencia de las aportaciones de los socios a la sociedad. El citado artículo 130.1.c) utiliza, pues, la expresión «rescate» -aunque incorrecta- para mencionar y comprender en su texto la adquisición de acciones propias, que, por lo antes precisado, no constituye (o no debe constituir), fiscalmente, tampoco, un incremento de patrimonio.

En consecuencia, si las acciones se adquieren o «rescatan» para su posterior amortización, sólo existe en el conjunto de la operación (adquisición/amortización) una disminución del neto patrimonial equivalente al precio de compra; operación que, al ser similar, desde el punto de vista económico financiero, a la reducción del capital, no debe considerarse en ningún caso como disminución a efectos de determinación de la renta fiscal.

Pero ha de reiterarse, una vez más, que el antes citado artículo 130.1.c) del Real Decreto 2631/1982 (RCL 1982\ 2783 y 2941) es aplicable cualquiera que sea el precio de adquisición de las acciones propias por la sociedad, mayor o menor que el valor nominal de las mismas, en cuanto lo único que dicho precepto pretende indicar es que el precio de las acciones propias (conformante, desde el punto de vista económico financiero, de una disminución patrimonial) no es nunca una disminución del patrimonio a efectos del IS, así como tampoco se genera disminución patrimonial computable en efectos de la base imponible, al amortizar las acciones, cuando el precio de adquisición de las acciones es superior al valor normal.

D) El último de los motivos impugnatorios carece también de predicamento, porque, de acuerdo con lo declarado al respecto en el acuerdo del TEAC y en la sentencia de instancia (cuyos razonamientos, por su perfecta atemperación a derecho, damos aquí por reproducidos), así como en el escrito de oposición al recurso del Abogado del Estado, el hecho de que el expediente administrativo sea calificable de «rectificación» no exonera al administrado interesado del pago de los intereses de demora.

Procediendo, por tanto, desestimar el presente recurso de casación, deben imponerse las costas causadas en el mismo a la parte recurrente, por imperativo legal, a tenor de lo al respecto prescrito en el artículo 102.3 de la LJCA (RCL 1956\ 1890) (versión del año 1992 [RCL 1992\ 1027]).

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Necso Entrecanales Cubiertas, SA contra la sentencia dictada, con

fecha 9 de diciembre de 1997, en el recurso Contencioso-Administrativo número 64/1993, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso casacional a la citada parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en su caso en el Boletín Oficial del Estado, y, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Jaime Rouanet Moscardó, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.